

養殖業의 收益 認識에 관한 考察

A Study on the Bases for Recognition of Revenue in Aquaculture Industry

朴 泳 炳*

Young-Byung Park

目 次

- | | |
|----------------------------|---------------------|
| I. 序 論 | 2. 收益의 發生과 認識 |
| II. 養殖業會計와 收益 認識의 必要性 | 3. 收益의 實現과 測定 |
| 1. 養殖業의 特性 | IV. 養殖業의 收益 認識 및 測定 |
| 2. 養殖業會計의 必要性 | 1. 養殖業의 收益 認識 |
| 3. 養殖業會計의 中心課題와 收益 認識의 必要性 | 2. 養殖業의 收益 測定 |
| III. 收益 認識에 관한 理論의 檢討 | 3. 養殖業의 收益 認識基準의 適用 |
| 1. 收益의 本質 | V. 結 論 |

I. 序 論

水産養殖이란 人間의 生活에 必要한 水産生物을 陸上의 農業과 같이 人爲的인 手段으로 길러서 수확하는 것을 말한다.¹⁾ 이러한 養殖에는 殖用生物의 生産을 포함해서 觀賞用 魚類의 生産, 自然資源의 增強을 위한 放流用 또는 移植用으로 使用할 種苗의 生産, 游魚用(낚시용) 魚類 生産, 他産業에 使用할 材料의 生産 등이 있다.²⁾

우리나라의 漁業構造를 살펴보면 1962년에는 沿近海漁業이 96%, 養殖漁業이 4%로 零細採捕漁業이 대부분이었지만, 1983년에는 沿岸漁業 27.6%, 近海漁業 25.6%, 養殖漁業 23.1%, 遠洋漁業 22.0%, 內水面漁業이 1.7%로 養殖漁業과 企業化된 遠洋 및 近海漁業이 상당한 비중을 차지함을 알 수 있다.³⁾

養殖物은 一般的으로 生態的인 側面에서 種의 分類에 의해 魚類, 甲殼類, 軟體動物, 海藻類 등으로 분류되고 있다. 그러나 養殖物은 完成養殖物로 養成되는 期間에 따라 短期養殖物과 長期養殖物로 區分될 수 있다. 短期養殖物은 養成期間이 1년 以內인 養殖物로서 김, 미역 등의 海藻類와 굴, 홍합, 피조개 등의 貝類가 주요 養殖對象 種목이다. 반면에 長期養殖物은 養成期間이 1年 以上인 養殖物로서 잉어, 뱀장어, 방어, 돔류 등의 魚類가 大部分이며 甲殼類나 軟體動物의 一部가 이에

* 釜山水産大學 水産經營學科 助教授

1) 柳景奎著, 淺海養殖學, 새롬出版社, 1979, p. 2.

2) 上掲書, p. 3.

3) 水産廳, 水産業動向에 관한 年次報告書, 1984, p. 18.

수 산 경 영 론 집

속한다. <表 1>에서 보는 바와 같이 지금까지 우리나라에서는 主要 養殖種으로 김, 미역, 다시마와 같은 海藻類와 굴, 반지락, 꼬막, 홍합, 전복, 피조개와 같은 軟體動物이 大部分을 차지하고 있지만 全世界의으로는 魚類가 生産量의 大部分을 점하고 있다. 이와 같은 實情을 볼 때 우리나라의 養殖業은 주로 短期養殖物을 生産하고 있다고 할 수 있다.

<表 1> 淺海養殖의 年度別 魚種別 生産量 單位: 噸

年 度	魚 類	甲 殼 類	軟 體 動 物	海 藻 類	其 他 水 產 動 物
1979	62	125	284,565	195,662	
1980	38	86	282,560	257,880	
1981	31	117	317,799	383,063	
1982		109	280,966	314,535	706
1983		50	289,368	347,227	7,153

資料: 農水産部, 農林水産統計年報, 1984, p.263.

短期養殖物은 成長速度가 빠르며 養成期間이 1年 以內이기 때문에 投下資本回轉率이 높다는 點에서 小資本으로 運用할 수가 있다. <表 2>의 養殖事業 經營體의 構成內容을 볼 때 漁村契(協業)經營體가 52.8%, 個人經營體가 31.8%, 水協經營體가 15.4%이며, 業種別로는 김 養殖經營體가 23.4%, 굴 養殖經營體가 17.9%, 主要 貝類經營體가 16.4%, 미역 및 다시마 養殖經營體가 13.8%, 피조개 養殖經營體가 12.9%임을 알 수 있다.

<表 2> 養殖漁業 經營體 構成內容('83) 單位: 個

	計	貝 類					海 藻 類				기 타
		小 計	굴	主要貝類	피조개	기 타	小 計	김	미역 다시마	기 타	
計	6,760	3,986	1,207	1,106	875	798	2,597	1,584	935	78	177
水 協	1,044	420	221	127	13	59	619	535	81	3	5
漁村契(協業)	3,566	1,836	402	703	318	413	1,663	1,000	602	61	67
個 人	2,150	1,730	584	276	544	326	315	49	252	14	105

資料: 水産廳, 水産業動向에 관한 年次報告書, 1984, p.56.

특히 <表 3>의 從事者 規模別 經營體構成을 보면 從事者가 5人 以下인 經營體가 49.3%, 10人 以上 49人 以下가 17.9%, 50人 以上 100人 미만이 16.8%, 100人 以上이 11.7%로 大部分이 小規模 經營體임을 알 수 있다.

이와 같은 現實을 미루어 볼 때 우리나라의 養殖事業은 大部分이 小資本을 投資한 小規模 經營體로서 短期養殖物의 養成에 주력을 추구하여 왔다고 할 수 있을 것이다.

한편 長期養殖物은 養成期間이 長期이므로 投下資本回轉率이 낮으며, 養殖場의 購入, 基本 施設物의 設置 등과 같은 固定資産에 대한 多額의 投資가 要求되므로 小資本에 의한 經營이 어렵게 된다. 따라서 長期養殖物을 養成하는 養殖事業에서는 필연적으로 大資本에 의한 企業經營이 대두되어

養殖業의 收益 認識에 관한 考察

<表 3>

從事者 規模別 經營體 構成

單位：個

	計	5人이하	6~9人	10~49人	50~99人	100人이상
計	6,760	3,330	300	1,208	1,134	788
貝 類	3,986	2,608	195	649	416	118
• 굴	1,207	782	21	152	188	64
• 主要貝類	1,106	643	28	267	127	41
• 피 조 개	875	746	10	104	15	—
• 기 타	798	437	136	126	86	13
海 藻 類	2,597	583	91	536	717	670
• 김	1,584	212	29	327	478	538
• 미역·다시다	935	346	51	170	237	131
• 기 타	78	25	11	39	2	1
기 타	177	139	14	23	1	—

資料：水産廳，前掲書，p.57.

<表 4>

內水面養殖의 年度別 魚種別 生産量

單位：톤

年 度	魚 類				軟體動物	其他水産動物	計
	잉 어	가 들 치	뱀 장 어	기 타			
1979	209	82	200	582	345		1,418
1980	287	41	246	382	38		994
1981	329	96	211	161		41	838
1982	300	116	233	209		24	882
1983	466	143	347	262		336	

資料：農水産部，農林水産統計年報，1984，pp.275~277.

야 할 것이다.

우리나라의 長期養殖物은 內水面 養殖이 大部分이다. 內水面 養殖은 <表 4>에서 보는 바와 같이 魚類 養殖이 主종을 이루고 있다.

또한 <表 5>에서 內水面 魚種別 經營體 現況을 보면 每年 經營體의 數가 增加하고 있음을 알 수 있다. 이와 같이 長期 魚類養殖 經營體의 數가 增加하는 것으로 보아 長期養殖物의 養成에 초과이윤이 存在하는 것이 아닐까 생각된다.

長期養殖物의 養殖은 우리나라에서는 아직 도입단계라고 할 수 있다. 만약 과학의 發達로 값싼 飼料가 조달되고 유전공학의 發達로 品種 改良이 이루어진다면 長期養殖物 養成事業에는 분명히

〈表 5〉

內水面 魚種別 經營體 現況

單位：個

魚 種	'80	'81	'82	'83
잉 어	182	201	166	212
뱀 장 어	88	87	85	87
송 어	11	11	14	15
기 타	23	29	61	136
計	304	328	326	450

資料：水産廳，前掲書，p. 59.

大規模 企業의 참여가 있을 것이라고 할 수 있다.

養殖業은 一般 製造業이나 販賣業과는 그 性格이 전혀 다른 特殊産業이다. 또한 養殖業이 水産業에서 접하는 비중도 매우 높다. 뿐만 아니라 建設業이나 리스産業의 會計處理基準도 制定되어 있음을 볼 때 養殖業會計處理基準도 制定될 必要性이 있다.

따라서 本 稿에서는 養殖業會計處理基準制定을 위한 方向 提示의 일환으로 養殖業의 收益 認識 및 測定基準을 提示하고자 하는데 그 目的이 있다.

이와 같은 目的을 達成하기 위해 養殖業會計와 收益 認識의 必要性을 살피본 후, 收益 認識에 관한 理論의 檢討를 통하여 養殖業의 收益 認識基準을 提示하고자 한다. 이를 위해 本 稿에서는 養殖業의 生産物인 養殖物을 一般의인 種의 分類方法이 아니라 養殖期間에 따라 短期養殖物과 長期養殖物로 兩分하고, 短期養殖物을 養成하는 養殖業보다는 長期養殖物을 養成하는 養殖業을 主對象으로 하고자 한다. 또한 복식부기 制度를 導入할 수 있는 企業을 中心으로 收益 認識에 대한 會計處理 問題로 研究範圍를 限定하기로 한다. 이와 같이 研究範圍를 限定한 理由는 다음과 같다. 短期養殖物은 養成期間이 1年 以內이므로 會計期間을 조정하므로써 販賣基準에 의해 收益을 認識할 수가 있다. 그러나 長期養殖物은 養成期間이 1年 以上 長期이므로 販賣基準에 의해 期間損益을 計算하면 經濟的 實質을 反映하지 못하는 會計情報가 되어 意思決定을 오도할 우려가 있게 된다. 따라서 長期養殖物을 養成하는 企業의 期間損益을 計算하기 위해서는 一般의인 收益의 認識方法이 아닌 養殖業 特有의 收益 認識方法이 提示되어야 할 것이다.

Ⅱ. 養殖業會計와 收益 認識의 必要性

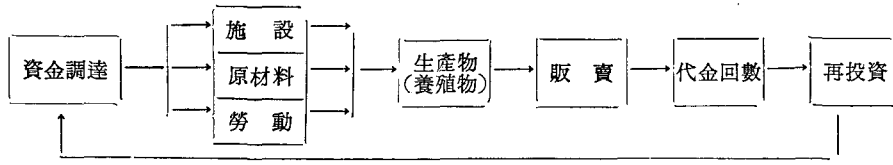
1. 養殖業의 特性

水界動植物을 一定한 場所에서 人爲的인 方法으로 養成시켜 이를 畜양하여 販賣하는 事業을 養殖業이라고 하며, 그 養成시킨 水界動植物을 養殖物이라고 한다.⁴⁾

이와 같은 養殖事業의 循環過程은 <그림 1>과 같다.

4) 姜吉遠, 全祥九 共著, 水産會計, 韓國稅務經營社, 1982, pp. 222~223.

養殖業의 收益 認識에 관한 考察

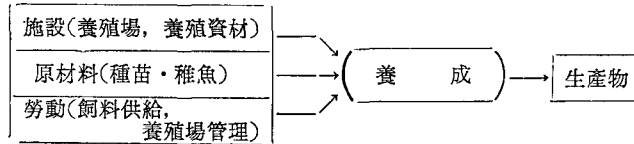


〈그림 1〉 養殖事業의 循環過程

〈그림 1〉에서 資金調達부터 生産物까지의 段階를 生産活動이라고 하며, 生産物에서 代金回收까지의 段階를 販賣活動이라고 한다.

養殖業의 경우 販賣活動은 共同 販賣場이 存在하므로 比較的 體系的이고 安定的이라고 할 수 있다.

養殖業의 生産活動은 製造業의 生産活動과 類似하게 보이지만 製造業과는 전혀 다른 面이 存在한다. 이러한 養殖業의 生産過程은 〈그림 2〉와 같다.



〈그림 2〉 養殖業의 生産過程

養殖事業에서는 魚類, 貝類, 海藻類 및 甲殼類와 같은 水界動植物이 生産物이 된다. 따라서 動苗나 稚魚와 같은 生物이 生産過程에서 原材料로 投入된다. 이러한 原材料를 水中에서 養成하여 生産物이 되므로 肉眼으로 그 數量(生産量)을 파악하기가 곤란하며, 減損率이 매우 크며, 減損量을 파악하기가 곤란하다. 뿐만 아니라 魚類와 같은 長期養殖物은 生産期間이 매우 길며, 生産過程에서 산란에 의해 새로운 生産物을 養成할 수 있도록 한다. 이와 같은 것은 製造業에서의 副産物이나 作業 廢物과 類似한 것으로 간주할 수 있지만, 그 性格은 전혀 다른 것이다. 또한 養殖業에서는 養殖物을 育成시키는 段階(未成養殖物)와 成長 完了한 蓄養段階(完成養殖物)의 事業過程이 劃然히 區分되고 있으며, 蓄養部門에 대해서는 完成養殖物의 保管으로 생각한다.

養殖業의 特性은 다음과 같다.⁵⁾

(1) 養殖業은 水産業의 一般的인 特徵을 가지고 있다.

첫째, 養殖業은 그 生産活動의 遂行 場所가 流動性을 가지는 水界이다. 따라서 養殖業은 水界가 가지는 自然的 및 氣象的 條件에 큰 影響을 받게되며 그 結果 危險性이 매우 크다.

둘째, 生産物이 自然成長物인 水界動植物이다.

셋째, 生産物이 年中 連續的으로 生産되지 못하고 一定한 수확기를 가지므로 生産活動이 不連續的이다.

네째, 生産活動의 結果에 대한 人爲的인 成果豫測이 不確實하다.

다섯째, 生産過程의 管理 및 統制가 곤란하다.

5) 張設鏞著 水産經營學, 親學社, 1966, pp.36~42. 參照.

(2) 養殖業은 다음과 같은 固有한 特徵을 가지고 있다.

첫째, 養殖物을 生産하는 期間이 매우 길다.

둘째, 原材料의 大部分이 種苗나 稚魚 等の 生物이라는 點이다.

셋째, 生産數量이나 生産의 進行程度를 正確히 파악하기가 곤란하다.

네째, 폐사율이 높으며 폐사량을 計算하기가 어렵다.

다섯째, 生産過程에서 산란에 의해 새로운 生産物을 自然的으로 再投入한다.

끝으로 <表 2와 3>에서 보는 바와 같이 大部分이 小規模 家계형태의 經營에 依存하고 있다는 點을 들 수 있다. 그러나 이와 같은 點은 大規模 企業의 참여에 의해 해소될 수 있을 것이다.

2. 養殖業會計의 必要性

養殖業會計란 養殖業을 營爲하는 水産經營體의 會計를 意味한다. 養殖業은 自然成長物을 人爲的으로 養成시키기 때문에 養殖業의 會計處理 方法은 畜産業, 農産業, 林業과 같이 自然成長物을 生産하는 業種의 會計와 類似한 性格을 가진다. 그러나 이와 같은 産業에서는 生産量이나 生産의 進行過程을 확연히 알 수 있으며, 폐사량을 확실히 알 수 있다는 點에서 養殖業의 會計處理 方法과는 性格이 다르게 된다.

우리나라의 企業會計基準은 주로 製造業과 販賣業을 對象으로 하여 制定된 것이다. 따라서 製造業이나 販賣業과는 性格이 다른 業種에서는 이를 適用하기가 곤란하게 된다. 그 結果 特殊性이 강한 業種을 위하여 該當 業種에 알맞는 會計處理基準을 制定하여 이를 適用하도록 하고 있다. 이러한 것에는 리스會計處理基準, 建設業 財務諸表 準則, 保險業, 銀行業等 金融業의 財務諸表作成 要領等을 들 수 있다.

水産業은 다른 産業과는 그 性格이 매우 다른 特殊한 産業이다. 그 中에서도 養殖業은 더욱 特殊한 性格을 가지고 있다. 이러한 特殊性뿐만 아니라 우리나라의 産業構造를 볼 때 <表 6>에서와 같이 農水産業이 14%에 달하며, 農水産業에 종사하는 人口가 就業人口의 30%에 달함을 볼 때 農水産業의 重要性을 더욱 잘 알 수 있다<表 7 參照>.

<表 6>

年度別 産業構造

單位：經常 (%)

산업 \ 년도	'80	'81	'82	'83
· 農 林 漁 業	14.2	15.8	14.5	13.9
· 鑛 工 業	29.7	29.5	28.9	28.8
· 社會間接資本 및 기타	56.1	54.7	56.6	57.3

資料：水産廳, 前掲書, p. 9.

또한 <表 8>의 世界의 水産業 生産推移를 볼 때 우리나라는 世界 第9位의 水産物 生産國임을 알 수 있으며, <表 9>를 보면 우리나라는 世界 第6位의 水産物 輸出國임을 알 수 있다.

이와 같이 우리나라가 水産物의 生産과 輸出에 있어 主要國을 유지하고 있는 理由는 <表 10>과 <表 11>에서 보는 바와 같이 풍부한 水産資源을 보유하고 있으며 遠洋魚業과 養殖業의 成長에 있다

養殖業의 收益 認識에 관한 考察

<表 7>

産業別 經濟活動 人口

單位：천名(%)

	'79	'80	'81	'82	'83
總 人 口	37,605	38,124	38,723	39,331	39,951
經 濟 活 動 人 口	14,206	14,454	14,710	15,080	15,128
就 業 口 人	13,664	13,706	14,048	14,424	14,515
· 農 林 漁 業 (構 成 比)	4,887 (35.8)	4,658 (34.0)	4,806 (34.2)	4,623 (32.0)	4,314 (29.7)
· 鑛 工 業 (構 成 比)	3,237 (23.7)	3,095 (22.6)	2,996 (21.3)	3,157 (21.9)	3,383 (23.3)
· 社 會 間 接 資 本 其 他 (構 成 比)	5,540 (40.5)	5,952 (43.4)	6,247 (44.5)	6,644 (46.1)	6,818 (47.0)

資料：經濟企劃院，主要經濟指標 1984.

註：總人口는 年央人口임.

<表 8>

世界의 水産物 生産推移

單位：천%

	'79	'80	'81	'82
總 生 産 量	71,237	72,333	75,053	76,773
海 面 (構 成 比 %)	63,966 (89.8)	64,696 (89.4)	66,819 (89.0)	68,197 (88.8)
內 水 面	7,271	7,637	8,234	8,576
日 本	9,945	10,426	10,671	10,775
蘇 聯	9,050	9,476	9,546	9,957
中 共	4,054	4,235	4,377	4,927
美 國	3,511	3,635	3,767	3,988
칠 레	2,632	2,817	3,393	3,673
페 루	3,715	2,735	2,740	3,452
뉴 지	2,658	2,409	2,552	2,500
인 도	2,340	2,442	2,444	2,335
韓 國	2,162	2,091	2,366	2,281
其 他 國	31,170	32,067	33,197	32,885
食 用	48,788	50,398	52,600	53,216
非 食 用	22,449	21,935	22,453	23,557

資料：FAO, Yearbook of Fishery Statistics 1982.

註：고래, 물개 其他 水産哺乳動物 및 水産植物 除外

<表 9>

世界의 水産物 輸出 推移

單位：百萬\$, 천%

	'79	'80	'81	'82
總 輸 出 額	14,116	15,098	15,801	15,299
캐 나 다	1,115	1,089	1,267	1,300
미 국	1,071	993	1,142	1,034
덴 마 크	859	1,000	940	901
뉴 웨 이	891	975	1,002	888
일 본	720	905	863	801
한 국	795	678	835	758
아이슬랜드	595	709	713	509
네델란드	503	525	512	504
멕시코	453	473	538	490
태 국	363	358	397	465
기 타 국	6,751	7,393	7,592	7,649
輸 出 量	9,753	10,080	10,010	10,597
輸 入 量	9,638	9,835	9,766	10,225

資料：FAO, Yearbook of Fishery Statistics 1982.

註：漁網, 水産哺乳動物 및 水産植物 除外

고 할 수 있다. 특히 1976年을 고비로 遠洋魚業은 生産量이나 生産金額이 減少하는데 비해 養殖業은 生産量이나 生産金額이 每年 增加하고 있으며, 1980年부터는 生産量은 遠洋魚業을 증가하고 生産金額은 遠洋魚業의 약 절반에 달하고 있음을 볼 수 있다.

수 산 경 영 른 집

<表 10>

年度別 魚業 部門別 生産量

(單位: 톤, %)

연도별	총 계	해 면 어 업					내 수 면 어 업		
		소 계	원양어업	포경어업	일반어업	친해양식	소 계	어 로	양 식
1975	2,135,979	2,126,350	565,593 (26.5)	1,608 (0.08)	1,207,753 (56.5)	351,396 (16.5)	8,629 (0.4)	8,178 (0.4)	451
1976	2,406,896	2,391,910	724,260 (30.1)	1,885 (0.08)	1,255,095 (52.1)	416,670 (17.1)	14,986 (0.6)	14,516 (0.6)	470
1977	2,421,273	2,395,387	595,927 (24.6)	2,254 (0.09)	1,306,069 (53.9)	491,137 (20.3)	25,886 (1.1)	23,873 (1.0)	2,013 (0.1)
1978	2,353,518	2,320,622	566,223 (24.1)	2,740 (0.1)	1,360,662 (57.8)	390,997 (16.6)	32,896 (1.4)	31,065 (1.3)	1,831 (0.08)
1979	2,422,163	2,380,863	486,083 (20.1)	2,077 (0.09)	1,412,289 (58.3)	480,414 (19.8)	41,300 (1.7)	39,887 (1.6)	1,418 (0.06)
1980	2,410,346	2,371,120	458,209 (19.0)	2,023 (0.08)	1,370,324 (56.9)	540,564 (22.4)	39,226 (1.6)	38,232 (1.6)	994 (0.04)
1981	2,811,914	2,771,779	542,357 (19.3)	1,687 (0.06)	1,526,670 (54.3)	701,065 (24.9)	40,135 (1.4)	39,297 (1.4)	838 (0.03)
1982	2,644,074	2,599,522	527,819 (20.0)	2,139 (0.08)	1,473,248 (55.7)	596,316 (22.6)	44,552 (1.7)	43,670 (1.7)	882 (0.03)
1983	2,793,023	2,746,027	615,141 (22.0)	1,519 (0.05)	1,485,569 (53.2)	643,798 (23.1)	46,996 (1.7)	45,442 (1.6)	1,554 (0.06)

資料: 農水産部, 農林水産統計年報, 1984, p. 261.

<表 11>

年度別 魚業別 總生産金額

(單位: 천원 %)

연 도 별	총 계	일반해면어업	원양어업	친해양식업	포경어업	내수면어업
1975	315,969,994	150,772,923 (47.7)	128,345,678 (40.6)	36,553,323 (11.6)	298,070 (0.09)	
1976	412,079,951	185,628,882 (45.0)	187,243,061 (45.4)	34,771,531 (8.4)	719,967 (0.2)	3,716,510 (0.9)
1977	573,211,938	282,170,804 (49.2)	215,346,123 (37.6)	64,403,035 (11.2)	1,331,268 (0.2)	9,960,708 (1.7)
1978	565,004,784	303,796,268 (53.8)	167,289,242 (29.6)	66,280,825 (11.7)	2,497,232 (0.4)	25,141,217 (4.5)
1979	788,374,546	444,464,637 (56.4)	203,057,478 (25.8)	104,984,637 (13.3)	2,444,217 (0.3)	33,423,577 (4.2)
1980	843,095,483	473,722,664 (56.2)	219,046,355 (26.0)	108,344,695 (12.9)	2,344,192 (0.3)	39,637,577 (4.7)
1981	1,187,408,820	617,159,990 (52.0)	362,368,803 (30.5)	155,796,292 (13.1)	2,502,047 (0.2)	49,581,688 (4.2)
1982	1,233,058,168	673,667,654 (54.6)	313,510,334 (25.4)	184,491,267 (15.0)	3,130,252 (0.3)	58,258,661 (4.7)
1983	1,394,459,478	817,677,491 (58.6)	330,363,156 (23.7)	177,008,160 (12.7)	2,741,992 (0.2)	66,668,679 (4.8)

資料: 農水産部, 農林水産統計年報, 1984, p. 261.

養殖業의 收益 認識에 관한 考察

以上에서 살펴 본 바와 같이 水産業은 製造業, 販賣業 등과는 매우 다른 性格을 가지는 特殊한 産業이며, 우리나라는 水産物의 生産과 輸出에 있어 主要國의 위치를 점하고 있다. 그 중에서도 養殖業은 더욱 特殊한 性格을 가지고 있을 뿐만 아니라 그 比重도 점점 더 增大되고 있다. 특히 유전 공학의 발달과 값싼 사료의 開發은 養殖業의 重要성과 發達을 더욱 가속화시키고 있다. 이러한 경향을 볼 때 養殖業에서 大規模 企業의 참여는 必然的으로 대두될 것이라고 생각된다. 또한 水産食品이 점점 인스턴트食品으로 食生活에 도입되고 있음을 보면 分明히 신규 企業의 참여가 있을 것이라고 할 수 있다. 끝으로 가까운 水産國家인 日本에서는 昭和 26年(1951)에 水産業 財務諸表準則을 制定하여 水産業에 適用 實施하고 있음을 볼 때 우리나라에서도 이와 類似한 性格의 水産業 會計處理基準이 制定되어야 할 것이며, 그 중에서도 養殖業會計處理基準은 그 必要性이 더욱 切실히 요망된다.

3. 養殖業會計의 中心課題와 收益 認識의 必要性

前述한 養殖業의 循環過程과 生産過程에서 나타나는 特性을 반영하여 養殖業會計 處理方法을 모색하여야 할 것이다. 따라서 養殖業會計에서는 事業의 循環過程을 적절히 反映해 주는 計定の 設定과 그 會計處理 問題와 生産過程을 反映해 주는 적절한 原價計算方法의 모색이 中心課題가 된다고 할 수 있다.

養殖事業의 會計를 위하여 必要한 計定에는 ① 養殖物計定, ② 養殖物賣出計定, ③ 養殖物賣出原價計定, ④ 養殖原價計定, ⑤ 實查減耗損計定, ⑥ 親魚(種魚)計定, ⑦ 構築物計定 등이 있다.⁶⁾

養殖物計定은 養殖事業活動에서 養成한 養殖物을 處理하는 計定으로 漁獲物, 製品, 在工品計定과 類似한 것이다. 養殖物은 養成期間의 長短에 따라 養成途中에 있는 未成養殖物과 養成段階가 끝난 完成養殖物로 區分되므로 이를 따로 計定處理해야 하고, 또 이는 販賣用養殖物이 아니고 生産用養殖物인 親魚計定(固定資產)과는 엄격히 區分하여 會計處理 해야 한다. 養殖物計定은 養殖物原價가 確定될 때마다 原價計算에 의하여 養殖事業 原價計定에서 對替記入하고, 販賣하면 貸邊에 記入하여 賣出原價를 算定케 한다. 그러나 保有중의 養殖物이 異常的이거나 自然的으로 減耗(死亡)되었을 때는 이를 實查減耗損計定에 對替記入해야 한다.

養殖物賣出計定은 養殖物 販賣總額을 記入處理한다. 이는 養殖事業別로 貝類養殖收入, 魚類養殖收入 등으로 細分할 수도 있고 또 養殖事業原價도 養殖事業別로 나누어 處理할 수도 있다.

養殖物賣出原價는 販賣된 養殖物의 養殖原價를 뜻하는 것이며, 損益計算書 作成時 養殖物 賣出額과 對應表示하기 위하여 使用되는 用語이다.

養殖原價計定은 養殖活動에 要하는 모든 費用을 處理하는 것이며, 이에 는 養殖活動에 關係되는 費用과(養殖事業原價項目) 一般管理·販賣活動에 關係되는 費用(販賣費 및 一般管理費原價項目)을 完연히 구분하여 處理 하여야 한다.

實查減耗損計定은 未成養殖物을 養成시키는 途中에나 또는 完成養殖物을 蓄養하는 途中에 死亡이나

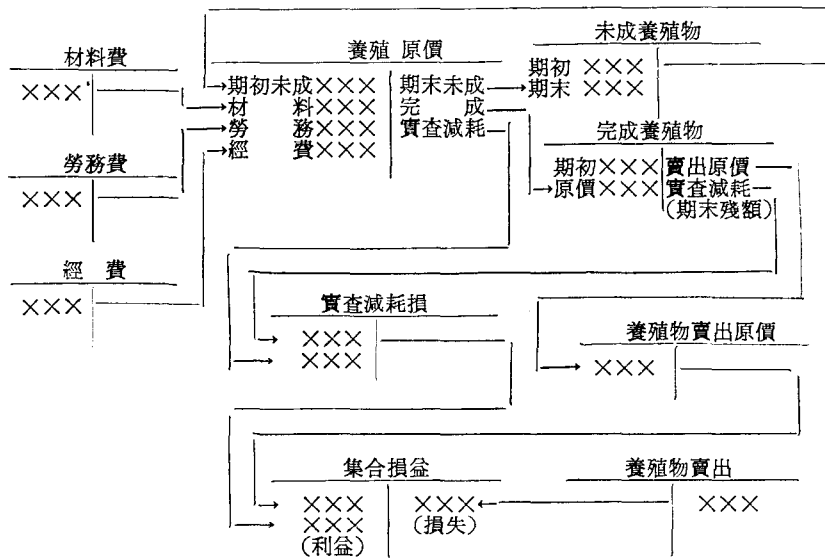
6) 姜吉遠, 全祥九, 前掲書, p. 91.

기타 原因에 의하여 減損되었을 때 그 減損額을 處理하는 것이다.

親魚計定은 種苗生産이나 販賣用 稚魚를 生産하기 위한 養殖物을 處理하는 것이다.

構築物計定은 養殖場이나 養殖工作物을 處理하는 것이다. 大規模 養殖業에서는 많은 養殖設備가 必要하게 되고 이의 減價償却이 重要な 問題가 된다. 특히 養殖設備는 一般 産業과는 그 內容年數나 減價의 정도가 달라지게 되며 그에 따라 減價償却方法도 다르게 될 것이다.

이들 計定에 의한 養殖事業의 會計는 다음과 같은 過程에 따라 행해 진다.⁷⁾



〈그림 3〉 養殖事業會計記帳節次圖

以上에서 살펴 본 養殖業會計 記帳節次와 養殖業의 特性을 고려할 때 養殖業會計는 다음과 같은 特殊性을 가지고 있다고 생각된다.

첫째, 生産物이 一般製造業과 다르므로 그에 따른 特殊한 會計處理方法이 요망된다.

둘째, 在庫資産인 未成養殖物의 評價가 곤란하다.

셋째, 市場價格의 不安定으로 未來의 販賣價格을 豫測하기가 곤란하다. 그러나 이 問題는 大規模 養殖業의 경우에는 生産者와 消費者인 水産製造業者間의 協定가격에 의해 어느 정도 해소할 수 있으며, 共同販賣場에서의 價格이 대체로 安定的인 點을 미루어 볼 때 큰 問題가 없을 것이라고 할 수 있다.

넷째, 生産期間이 比較的인 長 關係로 期間損益의 算定이 곤란하다.

다섯째, 소규모 家族 형태의 經營으로 複식부기제도의 導入이 어렵다. 이 問題는 大企業에 의한 大規模의 養殖으로 해소될 수 있다.

여섯째, 生産過程에 따른 合理的인 會計處理 方法의 設定이 곤란하다.

일곱째, 生産量의 不確實性和 生産過程의 管理 및 統制의 곤란으로 單位原價의 算定은 물론 體系의 原價計算制度나 管理會計의 導入이 어렵다.

7) 上掲書, p.91.

養殖業의 收益 認識에 관한 考察

끝으로 養殖物은 重量에 의해 販賣價格이 決定되지만 生産의 進行에 따라 重量을 基準으로 算定한 單位原價는 점점 적어진다는 점이 특색이다.

이와 같은 養殖業會計의 特殊性은 크게 收益의 認識에서 대두되는 特殊性和 生産原價의 計算에서 제기되는 特殊性으로 大別할 수 있다. 上記의 8가지 特殊性 中에서 앞의 5가지는 收益의 認識 問題로, 뒤의 3가지는 生産原價의 算定 問題로 간주된다. 따라서 養殖業會計의 中心課題는 收益의 認識과 生産原價의 算定 問題라고 할 수 있으며, 이러한 문제들이 해결되면 그에 따라 一般的인 會計節次를 適用하던 될 것이다.

本稿에서는 收益 認識의 問題만 檢討하기로 한다.

會計上의 損益은 期間損益이다. 이러한 期間損益의 算定은 會計學의 重要한 要素가 될 뿐만 아니라 正確한 期間損益을 算定하여 報告하는 것은 會計情報利用者들의 情報要求를 충족시켜 주는 한 방법이 된다.⁸⁾

養殖物은 短期養殖物과 長期養殖物로 分類된다. 短期養殖物의 경우에는 一般的으로 販賣基準을 適用하여 收益을 認識할 수 있으므로 期間損益의 算定에 特別한 問題가 發生하지 않는다.

그러나 長期養殖物을 養成하는 企業에서는 養成期間이 長期이므로 販賣基準에 의해 收益을 認識할 수가 없다. 만약에 이와 같은 事業을 영위하는 企業이 販賣基準에 의해 收益을 認識할 경우 養成期間이 5年이라면 4年 동안은 전혀 收益이 없고 5年度에 販賣에 의해서 일시에 5年間の 收益이 認識될 것이다. 따라서 이 경우에 4년간은 전혀 利益이 없던 企業이 5年度에는 굉장히 많은 利益을 얻게 된 것처럼 公示될 것이다. 이와 같은 會計情報는 每年의 養殖物의 成長이라는 經濟的 實質을 反映해 주지 못하므로 올바른 會計情報가 될 수 없으며, 그 結果 會計情報利用者들이 合理的이고 經濟的인 意思決定을 하는데 有用한 情報가 될 수 없다.

따라서 이와 같은 경우에 會計情報利用者들에게 有用한 情報를 傳達해 주기 위해서는 販賣基準이 아닌 다른 基準에 의해 收益을 認識함으로써 經濟的 實質을 反映하는 期間損益을 算定할 수 있도록 하여야 할 것이다.

Ⅲ. 收益 認識에 관한 理論의 檢討

1. 收益의 本質

收益의 本質이 무엇인가에 대해서는 아직까지 명확한 定義가 내려지고 있지 않다. 그 중요한 이유는 收益이란 용어는 測定과 認識問題와 결부되어 사용되고 있을 뿐만 아니라 일반적인 會計慣行이나 複式簿記시스템과도 결부되어 논의되고 있기 때문이다.⁹⁾

그러나 收益의 本質을 정확하게 이해하기 위해서는 測定이나 認識問題, 기타 會計慣行 등이 제외된 收益의 本質 그 자체를 먼저 규명하지 않으면 안 된다.

收益은 利益과 마찬가지로 흐름(流量, flow)의 개념이라고 할 수 있다. 價値의 흐름은 企業을 중심으로 두가지 방향인 流入(inflow)과 流出(outflow)로 나눌 수 있다. 따라서 收益은 재화와 용역

8) 여기서 正確한 이란 意味는 經濟的 實質을 反映하는 뜻으로 使用된다.

9) Eldon S. Hendriksen, Accounting Theory. 4th ed., (Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Ill., 1982), pp. 172-173.

의 흐름이라는 점에서 두 가지 방향에서 파악할 수 있다. 收益의 본질은 다음에 설명하는 바와 같이 네가지의 견해가 있지만, 收益은 기본적으로 기업을 중심으로 하여 資産의 流入으로 보는 流入概念과 재화와 용역의 流出로 보는 流出概念으로 나누어진다고 볼 수 있다.¹⁰⁾

收益의 本質은 흐름概念을 중심으로 다음과 같이 네가지로 나누어진다.

(1) 資産의 流入概念(Inflow of Assets)으로 보는 見解

收益에 관한 傳統的 定義라고 볼 수 있는 것으로, 收益을 재화와 용역의 판매 등에 따라 기업에 유입되는 資産 또는 純資産(net assets)의 流入으로 보는 것이다. 그래서, 收益은 기업이 고객에게 제공한 재화 또는 용역의 價値에 따라 이를 교환으로 받은 貨幣流入額이 된다. 이러한 견해는 오늘날 일반적인 회계실무에서 받아들이고 있는 收益의 정의라고 볼 수 있다.

收益을 流入概念으로 생각하는 見解는 美國會計學會(American Accounting Association: AAA)의 1948年 報告書,¹¹⁾ 美國公認會計士會(American Institute of Certified Public Accountants: AICPA)의 會計用語公報(Accounting Terminology Bulletin: ATB) 第2號,¹²⁾ 스프라우스와 무니츠(Sprouse and Moonitz)의 會計調査研究(Accounting Research Study: ARS) 第3號,¹³⁾ 콜러(Kohler)의 會計士辭典¹⁴⁾ 및 財務會計基準審議會(Financial Accounting Standards Boards: FASB)의 財務會計 概念報告書(Statement of Financial Accounting Concepts) 第3號¹⁵⁾에서 볼 수 있다.

이러한 傳統的 收益의 정의는 收益의 過程(revenue process)에 비추어 볼때 收益의 測定과 認識(期間歸屬)問題와 혼동되어 있다고 할 수 있다.¹⁶⁾ 이 정의에서 收益은 재화나 용역의 판매 및 인도시에 자산이 증가하고 부채가 감소함으로써 받게되는 자산의 금액에 의해 측정된다고 하고 있다. 그러나 이 정의는 수익의 測定과 期間歸屬을 혼동하고 또 이 혼동으로 수익의 測定과 期間歸屬에 대

10) George J. Staibus, Revenue and Revenue Accounts, *Accounting Research*, Vol.7 (July 1956), pp. 184-94.
 11) Executive Committee, *Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements*, 1948 Revision (AAA, 1948), p.3.
 AAA의 1948年報告書에서는 收益이란 ① 기업의 製品이나 서어비스를 판매하여 수취한 資産 또는 청산된 負債額, ② 資産의 판매나 교환으로 얻은 利得으로서 株式去來에서 발생하지 아니한 것, ③ 負債의 유리한 상황으로부터 나타나는 利益의 3가지를 총칭하는 것이라고 정의하고 있다.
 12) Committee on Terminology, *Accounting Terminology Bulletin No. 2*(AICPA, 1955), par.5.
 ATB No.2에서는 收益은 재화의 판매 및 용역의 제공에 의한 것으로, 이 재화나 용역의 제공으로 고객이나 貸借主에게 청구한 금액에 의해 측정된다고 表示하고 있다.
 13) Robert T. Sprouse and Maurice Moonitz, *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*, Accounting Research Study No.3 (AICPA, 1962), p.46.
 스프라우스·무니츠도 收益을 財貨의 생산, 인도 및 서어비스의 제공결과로 기업의 純資産이 증가하는 것이라고 규정하고 있다.
 14) Eric L. Kohler, *A Dictionary for Accountants*, 5th ed.(Englewood Cliffs, N. J.: Prentice-Hall, 1975), p.410.
 콜러는 收益이란 제품·상품의 판매, 이자·배당금·집세·임금으로부터 얻은 利益(earnings)으로, 자산증가로 발생한 去來(transactions)라고 정의하고 있다.
 15) FASB, Elements of Financial Sstatements of Business Enterprises, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 3*, (Stamford, Conn.: FASB, 1980), par. 63.
 收益은 일정기간에 기업이 財貨를 引渡하거나 생산하거나 서어비스를 제공하거나 또는 實體의 持續적인(ongoing) 주된(major) 또는 中心이 되는(central) 기타의 활동을 원천으로 하는 實體에의 資産의 流入이나 증가 또는 負債의 結제이다라고 규정하고 있다.
 16) Eldon S. Hendriksen, *op. cit.*, p.173.

養殖業의 收益 認識에 관한 考察

해 광범위한 展望(broad perspective)을 제시해 주지 못한다는 결점을 갖고 있다. 왜냐하면 資産增加와 負債減少는 판매나 인도 이외에도 여러가지 이유로 발생하고, 또 收益은 판매 이전에도 보고될 수 있어 자산의 실제 유입이 있기 전에도 인식될 수 있기 때문이다. 一般的으로 收益은 특정시점보다는 生産의 全過程에서 발생된다고 할 수 있다.

(2) 株主持分에 미치는 影響에 따라 定義하는 見解

收益은 또한 株主持分에 미치는 영향(effect on stockholders' equity)에 따라 정의되기도 한다. 收益計定은 貸邊에 잔액이 생기고 결산기말에는 集合損益計定을 통해서 留保利益으로 마감되어 간다. 그러므로 收益은 株主持分을 증가시키는 效果를 가져온다. 이것은 앞서 설명한 資産의 流入概念에 속한다고 볼 수 있는 것으로 傳統的 會計實務의 개념이라고도 볼 수 있다. 그래서 별도로 열거되지 않고 流入概念에 포함되어 설명되기도 하나 약간 다른 관점이라고 생각되므로 별도로 열거하였다.

그러나 많은 費用項目은 株主持分の 純變動이 일어나기 전에 직접적으로 收益과 관련을 갖게 된다. 또한 收益과는 무관하게 株主持分을 증가시키는 요인도 많다. 따라서 이러한 정의는 收益의 본질에 의한 것이라기 보다는 複式簿記시스템을 기초로 한 정의라고 할 수 있다.

앞서의 ATB No. 2.¹⁷⁾ 스프라우스와 무니츠의 정의는 流入概念과 株主持分の 영향을 모두 고려한 것이라고 할 수 있으며, 특히 會計原則審議會(Accounting Principle Board: APB)報告書 第4號는 이러한 관점에서 收益을 定義하고 있다.¹⁸⁾

(3) 기업의 生産物 또는 製品概念(Product of the Enterprise)으로 보는 見解

이것은 收益을 기업의 生産物로서, 기업이 일정기간 創出한 재화와 용역의 創造物이라고 하는 것이다. 이러한 기업의 生産物概念은 收益을 흐름의 과정(flow processes)으로 보고 收益이 기업의 全過程(生産·販賣過程)을 통해 획득된다고 하는 전제에서 주장되는 개념이다. 이 개념은 특히 收益이 기업의 製品으로 화하여 기업을 떠난다는 의미에서 流出概念에 속한다고 생각되고 있다.

페이톤과 리틀톤(Paton and Littleton)은 “收益은 기업의 生産物”(revenue is product of the enterprise)이라고 하여, 收益概念 속에 測定이나 認識問題를 분리하고 있다.¹⁹⁾ 한편 AAA의 1957年 報告書는 生産物概念과 流出概念을 동시에 고려하여 收益을 “일정 기간에 고객에게 이전한 기업의

17) ATB No. 2 par. 5에서는 收益을 다음과 같이 定義하기도 한다.

收益은 자산의 판매·교환(株式과의 교환은 포함안됨)에 의한 利得(gains), 投資에 의한 이자·배당금, 기타 所有主持分の 증가액으로 資本金拂入이나 資本計定の 수정에 의하지 않은 것이다.

18) *Accounting Principles Board Statement No. 4, Basic Concept and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises (AICPA), par. 134.*

同 報告書에서는 收益을 기업의 所有主持分을 변동시키는 利益指向活動(profit-directed activities)에 따라 ‘일반적으로 인정된 會計原則’에 준거하여 인식·측정된 자산의 總增加(gross increases) 또는 부채의 總減少(gross decreases)라고 規定하고 있다.

19) W. A. Paton and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards, AAA Monograph No. 3, (1940), p. 46.*

이들은 收益은 기업의 生産物(product of the enterprise)로 고객으로부터 받은 새로운 資産金額에 의해 측정된다. 利益(income)은 收益을 표시하는 자산이 原價를 초과할 때 나타난다. 收益은 기업의 全活動過程 또는 기업노력의 集約에 의해 획득되는 것으로 제품을 현금자산 등으로 전환함으로써 실현된다고 하였다.

製品이나 서비스를 화폐액으로 표시(측정)한 것"이라고 정의하여²⁰⁾ 收益을 기업으로부터 流出되는 實物資產으로 보고 있다.

기업의 生産物概念에 의하면 收益의 金額, 認識時點이 명시되지 않고 있으며 中立的 입장을 취하고 있다. 이 개념에 의하면 收益은 生産物 자체를 중요시하나 고객으로부터 받은 資產으로 측정되고, 기업활동의 전과정에서 인식되고 있는 것으로, 특정시점에서 발생한 것은 아닌 것이다. 여기서 특히 유의되는 점은 종래 收益은 판매의 시점에서만 실현되는 것으로 보았으나 생산의 시점도 포함된다는 점이다. 비록 生産物概念이 수익의 측정·인식을 명확히 밝히고 있지는 않지만 일반적으로 收益은 화폐액으로 측정된다는 점은 이해될 수 있는 것이다.

(4) 財貨·用役의 流出概念(Outflow of Goods and Services)로 보는 見解

이것은 기업의 자산 즉 製品(재화 또는 용역)이 기업을 떠난다고 하는 流出의 개념이다. 따라서 이 개념은 앞의 生産物概念과 통합되어 함께 설명되기도 하지만, 生産物概念은 生産物 자체 또는 기업활동의 과정을 중시하나, 이 개념은 流出의 사실을 중시한다는 의미에서 분리하여 설명하기로 한다.

收益을 資產의 流出概念으로 인식하려는 입장은 美國會計學會의 1957년 會計原則과 베드포드(N. M. Bedford)의 견해에서 찾을 수 있다. 베드포드는 流入·流出概念을 모두 설명하고 있으며, 특히 流出概念을 지지하는 견해를 밝히면서 收益을 "기업으로부터 고객에게 인도한 서어비스의 價値"로 정의하고 있다.²¹⁾

한편, AICPA의 APB Statement No. 4는 앞서 언급한 것처럼 수익을 流入概念으로 설명하고 있지만 收益의 實現에 관련하여 流出概念도 아울러 채택하고 있다고 생각된다.²²⁾

이상의 설명에서 수익은 기본적으로 흐름概念으로 파악할 수 있으며 이를 流入과 流出의 개념으로 나눌 수 있다는 것을 알았다. 株主持分에 미치는 영향은 流入概念에, 生産物概念은 流出概念에 포함할 수 있다. 일반적으로는 流入概念보다는 流出概念이 더 타당하다고 생각되고 있는데, 이것은 후자가 收益의 본질적 성격을 잘 나타내주고 있으며, 전자는 複式簿記시스템에 기초하고 있어 수익의 측정·인식(期間歸屬)에 대해 명쾌하게 이론을 설명할 수 없는 결점을 갖고 있기 때문이다. 한편 베드포드(Bedford)는 流入·流出概念을 모두 설명하면서 流出概念으로 인해 收益의 測定·認識의 문제가 발생하기 시작한다고 말하고 있다.²³⁾ 또한 헨드릭슨은 生産物概念을 지지하고 있으며, 이 개념은 流出概念보다 타당하고, 한편 流出概念은 流入概念보다 우수하다고 주장하고 있다.²⁴⁾

以上과 같은 收益의 本質에 관한 諸見解를 볼 때 收益은 企業이 一定期間에 生産한 生産物の 價

20) Committee Accounting Concepts and Standards, *Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements: 1957 Revision* (AAA, 1957), Section IV.

21) Norton M. Bedford, *Income Determination Theory: An Accounting Framework* (Reading; Addison-Wesley, 1965), p. 92.

22) APB Statement No. 4, par. 148.

수익은 현재의 一般적으로 인정된 會計原則下에서는 ①製品의 판매 ②用役의 제공 또는 타인이 기업자원을 사용함으로써 발생하는 이자·집세·로얄티 등의 수입 ③製品 이외의 기업자원의 처분(예 固定資產·投資資產의 처분) 등의 3가지 企業活動으로부터 발생한다.

23) Norton M. Bedford, *op. cit.*, pp. 92~93.

24) Hendriksen, *op. cit.*, pp. 174~175.

值를 意味하는 것이라고 할 수 있다.

2. 收益의 發生과 認識

收益은 損益計算書에서 公示된다. 이러한 損益計算書는 發生主義에 의해 一定期間에 發生한 費用과 收益을 表示하는 會計報告書이다. 따라서 會計學에서 費用과 收益을 認識하는 근본적 基準은 發生主義라고 할 수 있다.

收益은 企業이 一定期間에 生産한 生産物의 價値이고 收益의 認識基準은 發生主義이므로 理論的 側面에서는 收益은 生産活動이라는 經濟的 事件이 發生하는 時點 또는 그 時點이 속하는 會計期間에 認識해야 할 것이다. 다시 말하면, 生産이라는 활동에 의해 附加價値가 증가할 때는 그 교환가치가 증가하는 것이므로 그것이 증가할 때마다 그 증가분을 收益으로 보고해야 한다. 그런데, 附加價値가 증가해 나가는 과정을 보면 原料와 機械 등 資本設備을 노동과 결합시켜 製造成程을 거치며, 生産物이 완성된 후에는 보관하고 廣告선전을 하며 다음에는 판매계약을 체결하고 生産物을 引渡하는 등의 여러 과정을 거친다. 따라서 經營活動의 全過程이 附加價値 또는 교환가치를 증대시키는 과정이라고 할 수 있다. 그러므로 理論上 엄밀히 말한다면 附加價値를 증대시키는 生産活動이 일부분씩 이루어질 때마다 전체 收益 중 일부분이 發生하는 것으로 보아 그것이 發生한 기간에 그 發生한 만큼을 측정하여 보고하여야 할 것이다.²⁵⁾

이를 收益認識에 있어서 發生主義(accrual basis)라 하며, 收益은 원칙적으로 發生主義에 따라 認識하게 된다.

그러나, 收益을 그 發生의 事實에 따라 認識하는 것이 현실적으로 불가능할 때가 많다. 그 이유는 經濟적 事件이 發生할 때마다 收益이 發生하였다는 事實을 알 수 있을지 모르나 각 事件에서 發生한 收益을 檢定可能性이 있도록 측정할 만한 근거가 없는 경우가 많기 때문이다. 그러므로 收益은 收益創出過程에서 일정한 요건이 충족되는 시점에서 收益 전체가 일시에 發生한 것으로 보아 收益을 보고하게 된다.

이와 같이 收益을 어느 會計期間에 報告하느냐 하는 收益의 期間歸屬(timing of revenue)의 問題를 收益의 認識(recognition of revenue)이라고 하며, 이를 決定하는 要件을 收益의 認識基準이라고 한다.²⁶⁾

期間歸屬을 잘못하면, 會計測定價가 실제의 현상을 표현하지 못하고 정보의 比較可能性 등 會計情報의 기준에 위배되는 것은 물론, 株式이 수시로 賣買되는 市場에서 불 때 어떤 기간에 正當하게 收益을 인식하였더라면 그 것으로부터 배당받았을 투자가 집단을 誤導하여 다른 기간에 다른 투자가 집단으로 하여금 배당을 받게 하며, 또한 超過累進稅率構造를 가지는 所得課稅에서도 課稅所得

25) 이와 비슷한 설명은 다음의 문헌에서 잘 나타나 있다.

W. A. Paton and A. C. Littleton, *op. cit.*, p. 48; George O. May, *Financial Accounting* (New York: The Macmillan Company, 1943), pp. 30~31; R. F. Salmonson, *Basic Financial Accounting Theory*, (Belmont, California, Wadsworth Publishing Co., Inc., 1969), p. 101.

26) 會計上認識(recognition)이라 함은 資產, 負債, 收益, 費用 등의 항목을 會計實體의 財務諸表 속에 공식적으로 포함시키거나 기록하여 보고하는 과정을 말한다. (*Statement of Financial Accounting Concepts* No. 3, par. 83.)

을 각 연도에 임의로 분산시켜 稅額의 경감을 가져오는 등의 문제를 일으키게 된다. 이런 의미에서 收益과 費用의 歸屬期間을 결정하는 기준은 대단히 중요하다.

이러한 收益 認識基準으로는 다음과 같은 주장이 있다.

첫째, 마이어즈(Myers)는 “決定的 事件”(critical event or crucial event)을 들고 있다.²⁷⁾ 決定的 事件이란 아주 중대한 意思決定이 행해졌거나 매우 어려운 課業이 수행된 경우를 의미한다. 이러한 時點의 예로는 契約의 締結時點, 販賣時點, 서어비스의 遂行時點, 代金の 回收時點 등을 들 수 있다

둘째, 스프라우스·무닛츠는 “收益은 財貨와 서어비스를 생산 및 처분하는데 필요한 주요한 經濟的 活動(major economic activities)이 수행된 期間에 인식되어야 하며, 주요한 經濟的 活動結果는 客觀的인 測定(objective measurements)이 가능해야 한다. 이들 두 條件 즉, 주요한 經濟的 活動의 遂行과 客觀的인 測定可能性은 각각 상이한 경우의 각각 다른 活動段階에서 충족될 수 있으며, 製品의 引渡時點이나 서어비스의 遂行時點 또는 이들 時點보다 이르거나 늦은 시점에서 충족될 수 있다.”고 함으로써²⁸⁾ 主要한 經濟的 活動의 수행과 客觀的인 測定可能性을 收益 認識基準으로 제시하고 있다.

셋째, 美國會計學會(AAA)에 의하면, ① 收益이 見積으로 測定될 수 있어야 하고, ② 그 測定은 去來를 기초로 檢定可能하여야 하며, ③ 收益過程에 있어서 決定的인 事件(crucial event)이 발생하였을 때라고 규정하고 있다.²⁹⁾

그러나 同委員會에서는 決定的 事件의 개념을 확대하여 수익은 決定的 事件이 발생하였을 때 인식되지만 차후에 追加的 經濟的 機能 또는 活動(additional economic functions or activities)이 예상될 경우 차후의 시점에서 인식되며, 이때의 收益金額은 최종적으로 실현될 現金販賣價格에서 追加的 生産·販賣費用을 차감한 純實現價値가 된다고 하는 純實現價値概念으로 서술하였다. 이것은 수익을 純實現價値(net realizable value)에 의해 인식하는 것으로, 決定的事件概念에 追加的 費用이 발생할 경우에 수익은 純實現價値를 나타내야 한다는 의미에서 제의된 것이다. 따라서 이 개념은 별도의 기준으로 제시되지 않고 決定的 事件의 개념에 포함시켜 설명할 수도 있다.

이와 같은 諸見解를 볼 때 收益 認識基準은 다음과 같이 정리될 수 있다.

收益 認識을 위한 基本的 基準은 主要한 經濟的 活動의 수행 또는 決定的 事件의 發生이다. 이 경우에 財貨의 創出과 處분에 필요한 중요한 經濟的 活動, 또는 收益過程에 있어서 決定的 事件이 구체적으로 무엇이냐고 할 때는 一律的인 時點을 말할 수가 없다. 企業의 主要 活動은 一般的으로 購買, 生産, 販賣 및 代金回收活動이라고 할 수 있다. 따라서 그것은 販賣時點일 수도 있고, 生産物을 生産하는 과정이나 生産의 完了時點일 수도 있으며, 契約의 체결이나 代金の 回收時點일 수도 있다. 이와 같이 主要한 經濟的 活動의 수행 또 決定的 事件의 發生을 販賣時點으로 볼 때의 收益

27) John H. Myers, The Critical Event and Recognition of Net Profit, *The Accounting Review*, Vol. 34 (October, 1959), pp.528~532.

28) Sprouse and Moonitz, *op. cit.*, p.47.

29) AAA, Concepts and Standards Research Study Committee, The Realization Concept, *The Accounting Review*, Vol. 40(April, 1965), pp.316~317.

AAA의 Concepts and Standards Research Study Committee는 “The Realization Concept”을 발표하면서 마이어즈의 critical event란 말 대신에 crucial event란 용어를 사용하고 있다.

養殖業의 收益 認識에 관한 考察

認識基準을 販賣基準이라고 하고, 生産物을 生産하는 過程이나 生産의 完了時點으로 불매의 收益 認識基準을 生産進行 및 生産完了基準이라고 하며, 契約의 체결이나 代金の 回收時點으로 불 때의 收益 認識基準을 契約締結 및 代金回收基準이라고 한다.

다음으로 收益認識을 위한 副次的 基準으로 客觀的인 測定可能性 또는 檢定可能性을 들 수 있다. 여기서 測定可能性 또는 檢定可能性을 副次的 基準이라고 하는 理由는 다음과 같다.

收益 認識의 本質的 基準은 主要한 經濟的 活動의 수행이다. 어떤 經濟的 事件이 發生하면 그 事件은 그것이 發生한 期間에 報告되어야만이 適時性이 있는 情報가 되어 會計情報의 有用性을 증대시킬 수 있을 것이다. 만약 이러한 情報가 發生된 期間의 會計報告書에 報告되지 않게 되면 그 會計報告書는 經濟的 實質을 反映하고 있지 않으므로 會計情報는 피드백 價値를 가질 수 없게 되며 그 結果 豫測價値도 가질 수 없게 될 것이므로 有用性이 없게 된다. 따라서 主要한 經濟的 活動의 수행이 收益 認識의 本質的 基準이 되는 것이다.

그러나 主要한 經濟的 活動의 수행이 있었다고 할지라도 그 活動의 客觀的인 크기를 測定할 수 없다고 한다면 會計報告書에는 主觀的인 測定值가 表示될 수 밖에 없을 것이다. 이러한 測定值는 많은 偏倚(bias)를 가지고 있을 것이며, 偏倚가 큰 情報는 信賴性이 없으므로 會計情報는 事實을 왜곡 表示하게 될 가능성이 많으며 그 結果 會計情報의 有用性을 상실하게 될 것이다. 따라서 客觀的인 測定可能性이 없으면 收益을 認識하는 것 자체가 無意味할 것이다. 以上과 같은 理由에서 測定可能性을 副次的 基準이라고 할 수 있다.

3. 收益의 實現과 測定

전통적인 會計原則과 會計實務에서는 收益은 實現(realization)되어야 보고한다고 하고 있다. 實現이란 用語는 전통적인 會計에서 중요한 會計原則의 하나로 간주되어 왔다. 그러나 불행하게도 그 정확한 의미와 그것이 적용되는 범위에 관하여 의견의 일치를 보지 못하고 있다.³⁰⁾ 學者에 따라 이 實現을 收益發生이라는 뜻으로 사용하기도 하고, 또 '測定可能性'(measurability)이라고도 하며, 때로는 '판매'(sale)라고 하거나 아니면 '收益認識의 기준 전부'를 의미한다고도 한다.³¹⁾ 實現이라는 用語의 개념이 이처럼 부정확하기 때문에 어떤 學者는 이 用語를 會計理論에서 제거해야 한다고 주장하기 까지 한다.³²⁾

역사적으로, 이 實現의 개념은 처음에 資產을 현금으로 轉換하는 것(conversion of assets into cash)을 의미하는 것으로 사용되어 오다가 그 이외의 다른 의미까지 포함하게 되었다.³³⁾

페이튼과 리틀톤은 ① 收益은 法的인 판매 또는 유사한 절차를 통한 양도(conversion through a legal sale or similar process), ② 流動資產의 취득을 통한 확정(validation through the acquisition of liquid assets)이라는 두 가지 檢定(test)을 거쳐야 實現이라고 하였다.³⁴⁾

30) R. F. Salmonson, *op. cit.*, p. 102.

31) E. A. Spiller, Jr., *Financial Accounting: Basic Concepts*, 3rd ed. (Richard D. Irwin Inc., Homewood, Ill., 1977), p. 170.

32) E. S. Hendriksen, *op. cit.*, p. 179.

33) E. A. Spiller, Jr., *op. cit.*, p. 170.

34) Paton and Littleton, *op. cit.*, pp. 48~49.

AAA의 1957年 報告書에서는 “實現은 본질적으로 資産이나 負債의 變動이 會計가 인식해도 좋을 만큼 충분히 명확하고 객관적으로 발생하는 것을 의미하며, 이러한 인식은 독립적인 두 상대방간의 交換去來 또는 형성된 去來實務 또는 確實성이 있다고 생각되는 契約履行에 의해 이루어질 수 있다”고 하고 있다.³⁵⁾ 이 定義에서는 實現을 認識과 같은 개념으로 본다. 그러므로 인식된 收益은 모두 실현된 收益으로 간주할 수 밖에 없고, 이러한 概念規定에 따르면 會計에 있어서 未實現收益(unrealized revenue)이란 존재할 수 없게 된다.

美國會計學會의 1964年委員會에서는 ① 收益이 測定可能할 것, (이 測定은 推定일 수도 있음.) ② 會計主體가 去來의 한 當事者가 된 市場去來로 檢證可能할 것, ③ 收益이 형성되는 過程 중의 決定的事件이 성립할 것 등의 3가지 要件을 충족해야 實現이 된다고 하였다.³⁶⁾

會計原則審議會에서는 ① 收益過程(earning process)이 완료되었거나 사실상 완료되고, ② 교환거래가 발생하였을 때를 實現이라고 정의하고, 그것을 普遍的測定原則(pervasive measurement principle)에 포함시키고 있다.³⁷⁾

以上的 諸見解에 의하면 實現主義가 損益計算의 必要條件이 되고 있지만, 1973~1974년의 美國會計學會는 또 앞에서의 해석과는 달리 “實現主義는 損益計算에서의 決定的要因이 아니다. 그것은 어떠한 客觀的條件이 갖추어졌을 때 會計處理를 할 것인가, 換言하면 不確實성이 용납될 수 있는 수준까지 確實化한 時期를 결정하는 指針에 불과하다”고 함으로서 實現主義를 損益計算의 必要條件으로 보지 않는 입장을 취하고 있다.³⁸⁾

이상의 여러 설명에서 나타나 있는 實現概念을 종합하여 要約하면 實現이란 生産物의 가치가 판매에 의하여 확정된 때라야 收益을 인식하는 思考라고 할 수 있다. 만약 생산진행 중에 또는 生産物을 보유하는 기간에 收益을 인식할 때는 收益의 측정이 측정자의 主觀에 따라 달라질 수 있으므로 그러한 측정은 客觀性이나 不偏性을 가지지 못한다고 한다. 그러므로 생산진행중이나 또는 生産物을 보유하는 기간에는 비록 그 가치가 현실적으로 증대한 것을 알고 있다 하더라도 이를 당장에 收益으로 보고 할 것이 아니라 판매와 같은 시장거래가 확정되기를 기다려서 그 금액을 객관적으로 측정할 수 있을 때 비로소 收益으로 보고하여야 한다는 것이 實現에 관한 전통적인 해석이다. 實現基準을 판매기준과 동일시하거나 판매기준 이외의 認識基準은 實現基準에 대한 例外라고 생각하는 것은 모두 이러한 해석에서 나온 것이다. 이와 같은 의미의 實現基準에 따르면 生産物을 보유하는 기간 중에 收益을 인식할 때는 未實現利益(unrealized profit)이 計上된다고 한다. 未實現利益은 保守主義의 관점에서 부인되는 것이다.

전통적으로 會計에서 중요시 되어 온 實現概念은 上記한 바와 같이 사람에 따라 각각 다르게 사

35) AAA, 1957 Committee on Accounting Concepts and Standards, *op. cit.*, p. 3.

36) AAA, 1964 Concepts and Standards Research Study Committee, *op. cit.*, pp. 315~318.

37) APB Statement No. 4, *op. cit.*, pars. 148~150.

38) AAA Committen on Concepts and Standards-External Reporting, Report of 1973~1974 Committee on Concepts and Standards-External Reporting, *The Accounting Review*, Supplement to Vol. 49, (1974), pp. 207~209. 1973~74年委員會에서는 특히 不確實性下에서의 客觀性 준수의 필요성을 강조하고 있는데, “利益은 不確實性이 許容될 수 있는 수준 이하로 감소됨으로써 보고될 수 있다”라고 서술하고 있다. 또 “實現概念은 利益測定을 위한 決定的 事件이 발생하기 이전에는 인정되어서는 안된다”라고 기술하고 있다.

養殖業의 收益 認識에 관한 考察

용되며, 그 本質에 관한 명확한 定義나 適用範圍에 대하여도 意見의 一致가 없다. 이처럼 實現概念이 불명확하기 때문에 實現이라는 용어의 사용을 중지할 것을 주장하는 학자들도 있다. 이와 같이 實現概念을 부인하는 학자 중에는 스프라우스와 무니츠가 대표적인 학자인데, 이들에 의하면 이用語는 ① 分析的인 精確性(analytical precision)이 없고, ② 그것은 판매를 강조함으로써 公準으로 인정되는 企業활동의 계속성(continuity)과 배치되며, ③ 그것을 적용할 때는 收益을 획득한 기간이 아닌 판매를 한 기간에 收益을 귀속시키게 된다고 주장한다.³⁹⁾

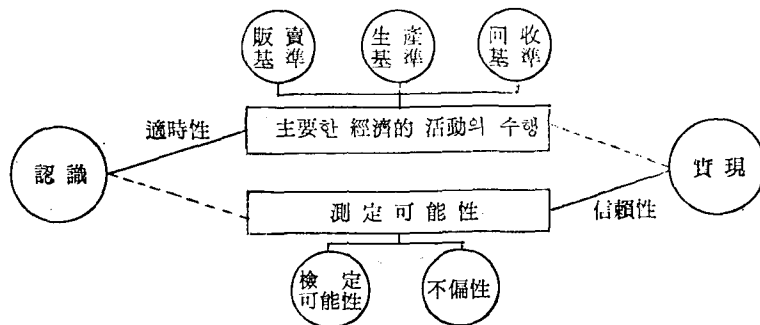
以上에서 收益의 認識과 實現에 관한 여러 見解를 살펴보았다. 이러한 諸見解는 다음과 같이 要約될 수 있다.

첫째, 收益의 認識에 관해서는 一般的으로 共通된 見解를 가지고 있으며, 이러한 見解는 ① 決定的 事件 또는 主要한 經濟的 活動이 수행되고, ② 客觀的인 測定可能性 또는 檢定可能性이 있을때 收益을 認識한다는 것이다.

둘째, 收益의 實現에 관해서는 一致된 見解가 없다는 점이다. 實現에 대한 이와 같은 見解는 ① 認識과 實現을 同一한 概念으로 보는 경우, ② 두 概念을 區分하는 경우, ③ 認識을 實現의 一部로 보는 경우, ④ 實現을 不必要한 것으로 보는 경우로 區分해 볼 수 있다.

셋째, 大部分의 實現 概念은 測定을 위한 지침을 提示한 것에 지나지 않는다는 점이다. 즉, 市場에서 교환에 의해 形成된 價格이 測定者의 主觀을 배제한 檢定可能하고 不確實性이 없는 測定値라고 할 수 있으므로 實現에서 이러한 점을 강조한 것이라고 볼 수 있다.

끝으로 많은 學者들이 收益의 認識과 實現을 혼동하고 있다고 생각된다. 收益의 認識은 報告를 前提로 하고 있으며 實現은 測定을 前提로 하고 있다. 따라서 收益의 認識은 어느 會計期間의 收益으로 報告하여야만 意思決定者들에게 有用한 會計情報가 될 것인가 하는 문제에 主要한 관심이 있게 되므로 情報의 適時性이 重要한 基準이 되며, 그에 따라 主要한 經濟的 活動이 수행되거나 決定的 事件이 發生한 期間에 收益을 보고하는 것이 適時性이 있게 된다. 반면에 收益의 實現은 報告하는 收益의 크기를 決定하는 問題에 主要한 관심이 있게 된다. 收益의 크기를 決定하는 問題를 收益의 測定이라고 하는데, 測定은 어느 時點에서 價値의 화폐액을 決定하는 問題라고 할 수 있다. 이 경우에 測定値가 有用한 會計情報가 되기 위해서는 情報의 信賴性이 重要한 基準이 되며, 그에 따



<그림 4> 收益의 認識과 實現의 關係

39) R. T. Sprouse and M. Moonitz, *op. cit.*, pp. 14~17.

라 檢定可能性과 不偏性이 있는 測定値를 提供하는 것이 信賴性이 있게 된다. 이와 같은 관계를 要約한 것이 <그림 4>이다.

<그림 4>에서와 같이 收益 認識의 基本的 基準은 主要한 經濟的 活動의 수행이고 副次的 基準으로 測定可能性을 들 수 있다. 또한 收益 實現의 基本的 基準은 測定可能性이며 副次的 基準으로 主要한 經濟的 活動의 수행을 들 수 있다. 여기서 主要한 經濟的 活動의 수행을 收益 實現의 副次的 基準으로 提示하는 理由는 다음과 같다.

收益을 測定할 수 있다고 할지라도 主要한 經濟的 活動이 수행되지 않았다면 그 測定値는 經濟的 實質을 反映하지 못하므로 有用한 會計情報가 될 수 없기 때문이다.

이와 같이 볼 때 收益의 認識과 實現이란 會計報告書에 收益에 관한 會計情報를 提供하는데 필수적인 조건이라고 할 수 있다.

마지막으로 收益의 測定에 대하여 살펴 보기로 한다.

앞에서 收益은 企業이 一定期間에 生産한 生産物의 價値라고 하였다. 또한 測定이란 一般的으로 一定한 規則에 따라 事件, 對象 또는 속성에 數를 부여하는 것이라고 定義되고 있다.⁴⁰⁾ 이와 같이 볼 때 收益의 測定이란 一定한 規則에 따라 企業이 一定期間에 生産한 生産物의 價値에 數를 부여하는 것이라고 할 수 있다.

生産物의 價値는 效用價値와 交換價値로 大別할 수 있다.

經濟理論에 따르면 個別的 資產의 價値는 人間이 現在 또는 未來의 어떤 時點에 그 資產을 消費함으로써 얻게 되는 기쁨 또는 그 資產으로부터 發生하는 便益(benefits)을 消費함으로써 얻게 되는 기쁨, 즉 效用(utility)이라고 定義된다. 이러한 기쁨은 人間에 의해서만 體驗될 수 있는 心理的 現象이기 때문에 企業의 所有者는 體驗할 수 있지만 企業自體는 이러한 기쁨을 體驗할 수 없다. 따라서 企業資產의 價値를 定義하기 위하여 다른 方法이 適用되어야 할 것이다.

現代 經濟社會에서 企業資產은 市場交換을 통하여 販賣되고 購入된다. 이와 같이 市場에서 販賣되어 他人의 欲求를 充足시킬 수 있는 能力 또는 企業에 購入되어 企業의 欲求를 充足시킬 수 있는 能力과 貨幣의 交換比率, 즉 交換價値(exchange values)를 가지고 企業資產의 價値를 測定할 수 있는 것이다. 이러한 交換이 多數의 購買者와 販賣者가 모이는 市場을 통하여 形成되는 現代 經濟社會에서 交換價値는 市場價格(market prices)과 同一한 것이 된다. 따라서 生産物의 價値는 交換價値로 表示될 수 있으며, 이러한 交換價値를 貨幣評價의 公準과 市場交換이라는 規則에 따라 數를 부여한 것이 市場價格이라고 할 수 있다. 그러므로 收益은 交換價値인 市場價格에 의해 測定된다.

一般的으로 財貨(生産物)의 價値를 評價하기 위하여서는 그 形態, 評價日 및 市場을 고려하여야 한다.⁴¹⁾ 이와 같은 事項을 고려하면 18가지의 價値의 概念이 存在하지만,⁴²⁾ 收益의 測定에 適用될 수 있는 概念은 다음과 같은 3가지가 있다.

40) S. S. Stevens, On the Theory of Scales and Measurement, *Science* No.103, (Jan.-June, 1946), p.677; Raymond J. Chambers, *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*, (Englewood Cliffs, N. J., Prentice-Hall Inc., 1966), p.101.

41) E. O. Edwards and P. W. Bell, *The Theory and Measurement of Business Income*, (University of California Press, 1961), pp.74~75.

42) *Ibid.*, p.77.

養殖業의 收益 認識에 관한 考察

첫째, 歷史的 原價(historical cost: HC)이다. 이것은 會計에서 資產을 評價하는 傳統的인 方法으로, 收益의 測定에서는 生産物이 過去의 時點인 交換日에 販賣市場에서 成立된 價格을 意味한다.

둘째, 純實現可能價値(net realizable value: NRV)이다. 이것은 現在時點에서 現在의 形態로 販賣市場에서 販賣될 수 있는 生産物의 價格에서 販賣活動에 必要한 直接經費를 差減한 것을 意味한다.

셋째, 現在價値(present value: PV)이다. 이것은 生産物을 終局의 形態로 變型하여 未來의 販賣市場에서 販賣될 수 있는 價格의 割引額에서 그 變型에 必要한 費用의 割引額을 差減한 것으로, 未來에 期待되는 純現金 흐름의 合計를 割引한 現在價値를 意味한다.

收益의 測定에서는 一般的으로 不確實性, 檢定可能性, 不偏性, 貨幣單位의 不安定性, 保守主義와 같은 要素들이 測定의 制約要因이 된다. 收益의 測定에서는 測定值의 信賴性을 높이기 위해 이러한 制約要因을 充分히 고려해야 한다. 그 結果 生産物이 社外에 流出될 때의 交換價値인 歷史的 原價로 測定하는 것이 大部分이다.

그러나 有用한 情報를 提供하는 것이 會計의 主要한 目的이므로 特定 環境下에서는 더욱 目的適合한 情報를 전달해 줄 수 있는 價値의 概念이 도입될 수도 있다.

끝으로 AAA의 Committee on Concepts and Standards-External Financial Reporting에서는 1974년 收益의 인식·실현에 관해 보고서를 발표하고 收益認識의 시점에 따라 여러 代替案을 열거하였는데 그 內容을 要約하면 <表 12>와 같다.⁴³⁾

<表 12> 收益의 認識과 實現의 代替案

	代替案Ⅰ 販賣基準	代替案Ⅱ 決定的 事件基準	代替案Ⅲ 多數 事件	代替案Ⅳ 多次元分析 및 報告의 基準
變數 (Variables Analyzed)	1개, 즉 販賣 a	여러개중 하나 a, b.....n	여러개 a, b.....n	여러개 a, b.....n
報告技法 (Reporting Technique)	二元的 선택 : 收益 은 실현되거나 안됨	二元的 선택 : 收益 은 실현되거나 안 됨	二元的 선택 : 收益 은 실현되거나 안됨	多元의 선택

그런데 이 보고서에서는 특히 현재의 회계실무에서는 보통 代替案(alternatives) I·II가 사용되고 있으나 이들은 實現概念에서 문제되는 不確實性의 문제를 완전히 해결해 주는 것이 아니므로 代替案 III·IV도 고려되어야 한다고 하였다.

IV. 養殖業의 收益 認識 및 測定

1. 養殖業의 收益 認識

앞에서 收益의 認識基準은 主要한 經濟的 活動의 수행이며, 收益은 企業이 一定期間에 生産한 生産物의 價値라고 하였다. 이와 같이 볼 때 企業이 一定期間에 生産한 生産物의 價値에 變化를 가져오는 主要한 經濟的 活動이 수행되거나 決定的 事件이 發生할 때 收益이 認識되어야 할 것이다.

家畜을 기르는 畜産業이나 植物을 재배하는 森林業 및 水界動植物을 養成하는 養殖業 等에서는

43) AAA, Report of the 1973-74 Committee on Concepts and Standards External Reporting, *op. cit.*, pp. 203~222.

그 生産對象物인 動植物이 自然的으로 成長함에 따라 價値가 增加한다. 이와 같은 業種에서는 動植物의 成長을 生産活動이라고 하며, 그에 따라 成長된 動植物을 生産物이라고 한다.

經濟學的 觀點에서 보면 素材나 自然을 對象으로 하여 採取, 育成, 變形, 貯藏 등이 모두 生産이므로 動植物의 成長을 위한 活動은 當該 業種의 重要한 生産活動에 속하며, 또한 自然成長은 當該 業種의 重要한 經營成果임에 틀림없다. 그러므로 理論上으로는 自然成長은 成長이라는 事實에 의해 價値가 增加하므로 成長은 收益 發生의 重要한 要素라고 할 수 있다.

또한 이러한 業種에서는 生産物の 供給에 長期間을 必要로 하며, 대체로 安定된 市場價格을 가지고 있다. 따라서 적절한 期間損益을 計算하기 위해서는 當期에 發生한 收益과 費用을 對應시켜야 할 것이다. 만약 이러한 期間對應을 하지 않는다면 長期建設工事を 完成基準에 의하여 認識할 때와 같이 期間損益의 比較可能性이 상실되고 말 것이다. 예를 들어 일정 數量의 稚魚를 買入하고 養成하여 5年 후에 이를 完成養殖物로 販賣한다고 할 때 이를 販賣基準에 따라 收益을 認識한다면 4年間은 전혀 收益이 없는 것으로 나타나고 5年度에만 돌연히 收益을 報告하게 된다. 이 경우에 4年間の 會計情報은 養殖物의 成長이라는 經濟的 實質을 전혀 反映하고 있지 못하므로 有用한 會計情報가 될 수 없으며, 每年度마다 經營者가 未成養殖物을 販賣할 것인가 아니면 계속 養成할 것인가를 決定한 業的 評價에 관한 情報도 反映하지 못하게 될 것이다. 따라서 이러한 情報은 内部 意思決定이나 業的 評價에 대하여서도 有用한 情報을 提供하지 못하게 된다. 反面에 5年度의 會計情報은 收益 測定值의 信賴性이라는 側面에서는 有用성이 있겠지만 5개년도의 收益을 한꺼번에 表示하게 되므로 經濟的 實質을 反映하지 못하게 되며, 그 結果 會計情報利用者들에게 有用한 情報이 되지 못한다고 할 수 있다.

페이튼과 리틀튼은 “自然成長이나 貯장이 資産의 增加를 가져 온 것이 틀림없는 事實이며, 또 그 資産의 物量的인 증가도 객관적으로 입증할 수 있다. 그러나 生産의 技術的 과정은 앞으로도 진행될 것이며, 그것은 앞으로 다시 다른 流動資産으로 전환되어야 할 운명에 놓여져 있는 것이다. 어떤 기업의 최종 제품이 木材라고 가정할 때, 이의 收益을 成長事實에 입각하여 인식한다는 것은 명백히 不正確한 방법이다.”라고 하였다.⁴⁴⁾ 그러나 여기서 生産의 技術的인 過程이 남아 있다고 하는 것은 自然成長이나 貯장의 價値를 測定하기 어렵다는 것을 意味하므로 收益의 認識과는 엄격히 區分해서 檢討되어야 할 것이다.

이상에서 살펴 본 바와 같이 養殖業에서는 成長에 의해 收益이 發生되며, 成長이라는 事實이 主要한 經濟的 活動의 수행이나 決定的 事件의 發生이라 할 수 있으므로 養殖業에서는 成長基準에 의해 收益이 認識되어야 할 것이다. 그러나 이 경우에 그러한 收益은 반드시 測定可能하여야 할 것이다. 만약 그러한 收益이 客觀的으로 測定可能하지 않거나 市場去來에 의해 檢定可能하지 않다면 收益 認識은 販賣時點까지 연기되어야 할 것이다.

2. 養殖業의 收益 測定

自然成長이나 貯장을 收益으로 認識하고자 할 때는 그 期間의 會計報告書에 어떤 測定值로 表示

44) W. A. Paton and A. C. Littleton, *op. cit.*, p. 52.

養殖業의 收益 認識에 관한 考察

할 것이며, 이러한 測定値는 檢定可能하며 不偏性이 있는가 하는 것이 重要한 問題가 된다.

自然成長 또는 增價基準에서 그 가치 증가분을 收益으로 인식하는 것은 단순히(意識的인 계획없이) 자산을 보유할 때의 가치증가분을 인식하는 것과는 구별되어야 한다. 前者는 어떤 意識的인 계획에 따라 나타나는 것이며 自然成長이나 增價를 촉진하기 위하여 金錢과 노력의 소비를 행한 결과에 의하여 나타나는 것임에 비하여, 後者는 意識的인 계획이나 활동이 없이 우연히 자산을 보유함으로써 가치가 증대하는 것이다.⁴⁵⁾

自然成長 또는 貯장을 收益으로 인식하고자 할 때는 自然成長 動植物이나 貯장하고 있는 生産物의 각 기간 평가액을 서로 비교하게 되는데, 이것이 다른 生産基準에 의한 收益認識과 다른 점이다. 그러므로 自然成長 또는 貯장을 收益으로 인식할 때는 당해 生産物의 각 期末의 가치를 결정하여야 한다.

收益의 測定에 利用될 수 있는 價値의 概念은 前述한 바와 같이 歷史的 原價, 純實現可能價値 및 現在價値의 3가지가 있다. 그러나 自然成長에서 成長基準에 의해 收益을 認識할 경우 歷史的 原價의 概念은 適用할 수가 없다. 왜냐하면 歷史的 原價는 販賣基準에 의해 收益을 認識할 경우에만 나타나기 때문이다. 따라서 成長基準에 의해 收益을 認識할 경우에 適用될 수 있는 價値의 概念으로는 純實現可能價値와 現在價値의 2가지가 있다.

自然成長의 경우에도 理論的으로는 現在價値에 의해 收益을 測定하는 것이 타당하다고 볼 수 있다. 그러나 現在價値의 計算은 未來의 市場價格, 成長에 소요될 未來의 追加원가, 未來의 完成養殖物의 數量이나 크기, 割引率 및 기타 販賣에 소요될 追加원가 등에 좌우되는데, 이들을 現在의 時點에서는 確實하게 測定할 수 없기 때문에 現在價値에 의해 收益을 測定한다는 것이 매우 곤란하다. 때로는 飼育動物이나 家畜의 성장단계에 따라 市場價格을 결정하고 評價過程을 단순화하여 收益·利益을 측정하는 수도 있으나, 이것도 어디까지나 제품의 未來價値를 할인한 現價를 近似價로 나타낸 것이라고 말할 수 있는 것이다. 그러므로 현재의 회계실무에서는 이러한 이론적 계산에 의한 現價測定을 自然成長에서 인정하지 않고 있다.

다음으로 純實現可能價値에 의해 養殖物의 收益을 測定하는 경우에 대하여 살펴 보기로 하자.

當該年度에 成長한 養殖物의 價値는 期末의 養殖物의 純實現可能價値에 의해 가장 잘 測定될 수 있다. 이러한 期末의 養殖物의 純實現可能價値는 다음과 같이 計算된다.

期末의 養殖物 數量×期末의 養殖物 單價－販賣直接費＝期末 養殖物의 純實現可能價値

여기서 期末養殖物의 數量은 實査 또는 標本 採取에 의해 個體數 또는 重量으로 計算될 수 있다. 이때 養殖物數量은 哺食·기타의 事由가 있다고 생각되지 않는 한 放養數量(放養收容量)에 의거 計算한다.

〈例〉全數量이 3,000尾이며 尾當 平均重量이 1kg일 경우에는 $3,000 \times 1\text{kg} = 3,000\text{kg}$ 이 된다.

養殖事業에서 放養收容量(放養尾數·放養重量)은 水質, 水溫, 疾病에 걸리는 可能性, 供給水의 汚染度, 流入量, 養殖池의 水量, 換水率, 選別과 餵養의 回收, 물의 再使用, 個育魚의 크기, 飼育魚種 등 각 養殖場의 條件에 따라 다르므로 각 養殖場에서 數年間 飼育한 結果를 分析·檢討한 후에

45) S. Gilman, Accounting Concepts of Profit, (The Ronald Press Company, N.Y., 1939), p.114.

決定해야 한다.⁴⁶⁾

그러나 放養尾數는 飼料量과의 關係에서 볼 때 通常 다음과 같이 計算한다.⁴⁷⁾

(1) 天然飼料에 의한 粗放的 養成의 경우 :

$$N = \frac{F}{W} + D$$

但, (N)=放養尾數

(F)=天然飼料에 의한 池中生産量(어떤 못에 一種의 魚類를 無飼料로서 養殖했을 때 年未에 어느 程度의 收穫量이 되는가로서 決定)

(W)=1尾의 增重豫定量(1年間 平均 200g 등)

(D)=步減數(數量的 減少)

(2) 人工飼料에 의한 集約的 養成의 경우 :

$$N = \left(F + \frac{A}{a} \right) \frac{1}{W} + D$$

但, (A)=人工飼料의 總量

(a)=增肉係數(飼料係數)

期末의 養殖物 單價는 每日의 魚類나 海藻類 等の 市場價格이 形成되어 있으므로 이러한 市場價格을 利用하여 決定할 수 있다. 이때 決算日前 1주일내지 1개월 정도의 平均價格을 利用할 수도 있을 것이다. 또한 魚類 等の 養殖物을 大量으로 生産하고 있을 때에는 大消費者인 가공공장과 조합 間に 체결된 協定價格에 의해 養殖物 單價를 決定할 수도 있다.

販賣直接費는 養殖物의 運搬費와 販賣手數料로 구성된다. 養殖物의 運搬費는 부피와 重量 및 販賣市場까지의 거리에 따라 決定되는 것으로 安定的인 價格을 가지고 있으므로 쉽게 測定할 수가 있다. 또한 販賣手數料는 販賣額의 一定率로 安定되어 있다. 따라서 販賣直接費는 檢定可能性이 있다고 할 수 있다.

이상에서 살펴 본 바와 같이 純實現可能價値는 客觀的으로 測定可能할 뿐만 아니라 市場價格을 基礎로 하고 있기 때문에 檢定可能하고 偏奇가 없는 測定値라고 할 수 있다.

養殖物의 收益 測定에 適用할 수 있는 3가지 價値의 概念을 測定의 制約要因과 대비해 보면 <表 13>과 같다.

	不確實性	檢定可能性	不 偏 性	保守主義	資幣單位의 不安定性
HC	없다	있다	높다	고려	대체로 반영
NRV	거의 없다	있다	높다	고려	모두 반영
PV	크다	거의 없다	낮다	불고려	모두 반영

結論的으로 養殖業의 收益은 成長基準에 의해 認識하고, 純實現可能價値에 의하여 測定하는 것이 바람직하다고 할 수 있다.

46) 姜吉遠·全祥九, 前掲書, p. 227.

47) 上掲書, pp. 227~228.

養殖業의 收益 認識에 관한 考察

3. 養殖業의 收益 認識基準의 適用

養殖業의 收益 認識과 관련된 資料는 다음과 같다.

<資料 1>

- ① 當期 發生·消費한 材料費 : ₩ 5,000,000
- ② 當期 發生·消費한 勞務費 : ₩ 7,000,000
- ③ 當期 發生·消費한 經費 : ₩ 3,000,000
- ④ 期初 未成養殖物 : ₩ 1,000,000
- ⑤ 當期 養殖物 賣出 : ₩ 25,000,000
- ⑥ 當期 販賣費와 一般管理費 : ₩ 5,000,000
- ⑦ 當期에 完成하여 販賣한 養殖物 : ₩ 10,000,000

<資料 1>을 관련 計定에 전기하면 다음과 같다.

재 료 비	양 식 원 가
5,000,000	양식원가 5,000,000
노 무 비	미성양식물 1,000,000
7,000,000	완성양식물 10,000,000
경 비	재 료 비 5,000,000
3,000,000	노 무 비 7,000,000
판매비와일반관리비	경 비 3,000,000
5,000,000	양식물매출원가
미 성 양 식 물	완성양식물 10,000,000
전기이월 1,000,000	양식물매출원가 25,000,000
양식원가 1,000,000	양식물매출
실 사 감 모 손	완 성 양 식 물
	양식원가 10,000,000
	양식물매출원가 10,000,000
	양식 사업 수익

養殖事業 收益을 計算하는 過程은 다음과 같다.

(1) 期末의 養殖物을 完成養殖物과 未成養殖物로 區分하고, 實査나 標本調査에의해 各各의 數量과 重量(또는 크기)을 파악한다.

수 산 경 영 론 집

(2) 養殖物의 原價를 完成養殖物과 未成養殖物로 區分하여 各 計定에 代換한다. 이때 實查減耗損을 計算한다.

(3) 養殖物의 重量別로 單位當 販賣價格을 算定한다.

(4) 販賣直接費를 算出한다.

(5) 期末 養殖物의 純實現可能價値를 計算한다.

(6) 收益 算定에 必要한 修正分介를 한다.

이와 같이 計算된 養殖事業 收益을 基礎로 財務諸表를 作成한다.

以上과 같은 過程에 따라 養殖事業 收益을 計算하면 다음과 같다.

① 期末의 養殖物은 모두 未成養殖物이며, 그 數量은 10,000尾이고 그 中 3,000尾는 尾當 平均 重量이 2kg이며, 7,000尾는 尾當 平均 重量이 3kg이다.

② 實查減耗損은 ₩300,000이며, 나머지 ₩5,700,000은 未成養殖物의 原價이다. 그러므로 分介는 다음과 같다.

(分介) Dr. 미성양식물 5,700,000 Cr. 양식원가 6,000,000
실사감모손 300,000

③ 單位當 市場價格은 2kg짜리는 尾當 ₩1,000이며, 3kg짜리는 尾當 ₩2,000이다.

④ 販賣直接費는 運搬費가 ₩100,000이고 販賣手數料가 販賣金額의 4%이다. 따라서 販賣手數料는 ₩680,000이며, 販賣直接費는 ₩780,000이다.

<계산과정> 販賣手數料 : $(₩1,000 \times 3,000 + ₩2,000 \times 7,000) \times 0.04 = ₩680,000$
販賣直接費 : $(₩100,000 + ₩680,000) = ₩780,000$

⑤ 期末 養殖物의 純實現可能價値는 ₩16,220,000이다.

$(₩1,000 \times 3,000 + ₩2,000 \times 7,000) - ₩780,000 = ₩16,220,000$

⑥ 修正分介는 다음과 같다.

Dr. 미성양식물 10,520,000 Cr. 양식사업수익 10,520,000
Dr. 양식물매출 25,000,000 Cr. 양식사업수익 25,000,000

이와 같은 過程을 計定에 전기하고 집합손익 a/c을 表示하면 다음과 같다.

양 식 원 가		미 성 양 식 물	
미성양식물 1,000,000	완성양식물 10,000,000	전기이월 1,000,000	양식원가 1,000,000
재료비 5,000,000	실사감모손 300,000	양식원가 5,700,000	차기이월 16,220,000
노무비 7,000,000	미성양식물 5,700,000	양식사업수익 10,520,000	
경비 3,000,000			
<u>16,000,000</u>	<u>16,000,000</u>	<u>17,220,000</u>	<u>17,220,000</u>
		전기이월 16,220,000	
실 사 감 모 손		양 식 물 매 출	
양식원가 300,000	손 익 300,000	양식사업수익 25,000,000	<u>25,000,000</u>

養殖業의 收益 認識에 관한 考察

양식 사업 수익		집 합 손 익	
손 익 35,520,000	미성양식물 10,520,000	양식물매출원가 10,000,000	양식사업수익 35,520,000
	양식물매출 25,000,000	실사감모손 300,000	
		판매비와일반 5,000,000	
		관리비	
		미처분이익잉여금 20,220,000	
<u>35,520,000</u>	<u>35,520,000</u>	<u>35,520,000</u>	<u>35,520,000</u>

또한 貸借對照表와 損益計算書의 기입을 例示하면 다음과 같다.

貸 借 對 照 表

在庫資産	16,220,000
1) 完成養殖物	—
2) 未成養殖物	16,220,000

損 益 計 算 書

養殖事業收益	35,520,000
1) 養殖物賣出	25,000,000
2) 未成養殖物養成收益	10,520,000
養殖物賣出原價	10,000,000
實查減耗損	300,000
養殖事業利益	25,220,000
販賣費와 一般管理費	5,000,000
營業利益	20,220,000

끝으로 財務諸表에는 期末 養殖物의 評價方法과 養殖物의 期末在庫量, 重量, 單價算定方法 等に 관한 情報를 주석사항으로 公示해야 할 것이다.

V. 結 論

本稿에서는 養殖業의 會計處理基準 制定을 위한 方向 提示의 일환으로 養殖業의 收益 認識 및 測定基準을 提示하는데 目的을 두고 있다. 이를 위해 養殖業의 特性을 통하여 養殖業會計의 必要性을 살펴본 후, 養殖業會計의 中心課題를 논하고, 그 중에서 養殖業의 收益 認識基準을 提示하기 위하여 收益 認識에 관한 理論의 檢討를 통하여 養殖業의 收益 認識 및 測定基準을 提示하였다.

收益 認識에 관한 理論을 檢討한 結果는 다음과 같다.

첫째, 收益의 本質에 관해서는 아직까지 명확한 定義가 내려지고 있지 않다. 一般적으로 收益의 本質은 흐름概念을 中心으로 資産의 流入으로 보는 見解, 株主持분에 미치는 影響에 따라 定義하는 見解, 企業의 生産物로 보는 見解, 財貨 및 用役의 流出로 보는 見解 等の 4가지가 있으나, 企業의 生産物로 보는 見解가 가장 타당하다고 할 수 있다. 따라서 本稿에서는 收益은 企業이 一定期間에 生産한 生産物의 價値라고 定義하였다.

둘째, 收益은 收益 創出(企業活動)의 全過程에서 發生하므로 어느 會計期間에 報告하여야 할 것인지를 決定할 수가 없다. 따라서 發生한 收益을 어느 會計期間에 報告하여야 할 것인가 하는 問題가 發生하게 되는데 이를 收益의 認識基準이라고 한다. 收益의 認識基準으로는 ①決定的 事件의 發

生 또는 主要한 經濟的 活動의 수행과 ② 測定可能性 또는 檢定可能性의 두가지가 있다. 本 稿에서는 前者를 收益認識의 基本的 基準으로 後者를 收益 認識의 副次的 基準으로 分類하였다. 이와 같이 分類한 理由는 收益의 認識이란 어느 會計期間에 收益을 報告하여야 할 것인지가 主問題이지 測定可能性이나 檢定可能性이 主問題가 아니기 때문이다. 그러나 收益이 測定可能하지 않다면 會計報告書에 表示할 수 없게 될 것이므로 후자는 副次的인 基準이 된다고 볼 수 있다.

세째, 收益의 實現에 대하여는 收益의 認識 또는 收益의 測定과 혼동하여 一般的으로 일치된 見解가 없다. 收益의 實現에 대한 見解는 ① 實現을 認識과 同一한 概念으로 보는 경우, ② 兩概念을 區分하는 경우, ③ 認識을 實現의 一部로 보는 경우, ④ 實現을 不必要한 것으로 보는 경우로 分類해 볼 수 있다. 그러나 大部分의 實現 概念은 測定을 위한 지침을 提供한 것이라고 생각된다. 收益의 實現에 대하여 이와 같이 많은 見解가 있는 것은 많은 學者들이 認識과 實現을 혼동하고 있는데서 기인된다고 할 수 있다. 收益의 認識은 報告를 전제로 하고 있으며, 收益의 實現은 測定을 전제로 하고 있기 때문에 兩者의 主要한 基準이나 지침은 달라져야 할 것이다. 그러므로 收益의 認識은 適時性を 중시하여 主要한 經濟的 活動이 수행된 期間에 收益을 報告해야만 有用한 會計情報를 提供할 수 있다는 것이며, 이때 主要한 經濟的 活動은 販賣, 生産, 代金回收 等이라고 할 수 있다. 反面에 收益의 測定은 信賴性を 중시하여 認識possible한 收益을 어떻게 測定할 것인가 하는 것으로 檢定可能性과 不偏性이 있는 測定值를 提供하자는 基準이라고 할 수 있다. 따라서 收益의 認識과 實現은 收益에 관한 會計情報를 提供하는데 필수적인 基準이다.

네째, 收益의 測定은 生産物의 價値를 어떤 價値의 概念에 따라 測定해야 檢定可能性이 있고 偏奇가 없는 測定值가 될 수 있느냐 하는 것이다. 이러한 價値의 概念에는 歷史的 原價, 純實現可能 價値 및 現在價値의 3가지가 있다. 그 중에서 歷史的 原價의 概念이 一般的으로 가장 많이 適用되는 概念이지만 目的適合한 情報를 提供하기 위해서는 다른 概念을 適用할 수도 있다.

以上과 같은 收益 認識에 관한 理論의 檢討를 통하여 本 稿에서는 다음과 같은 養殖業의 收益 認識 및 測定基準을 提示하고자 한다.

첫째, 養殖業의 收益은 成長基準에 의해 認識되어야 한다는 것이다. 養殖業은 自然成長 産業의 一種이다. 그 중에서도 長期養殖物을 生産하는 企業에서 販賣基準에 의해 收益을 認識한다면 養殖物의 成長이라는 經濟的 實質을 反映하지 못하게 되므로 有用한 會計情報를 提供할 수가 없게 된다. 따라서 이러한 業種에서는 그 業種의 特性에 適合한 收益 認識基準의 制定이 必要하게 된다. 收益은 主要한 經濟的 活動의 수행 또는 決定的 事件의 發生에 의해 認識된다고 하였다. 養殖業에서는 養殖物의 成長이 主要한 經濟的 活動의 수행 또는 決定的 事件의 發生임에 틀림없음으로 成長基準에 의해 收益을 認識하여야 할 것이다. 이러한 成長基準은 生産基準의 일종이라고 볼 수 있다.

둘째, 養殖業의 收益은 純實現可能價値에 의해 가장 잘 測定될 수 있다는 것이다. 養殖業에서는 비교적 安定된 市場과 價格이 있으며, 이러한 價格情報는 쉽게 入手될 수 있다. 또한 養殖物의 生産者와 大規模 消費者인 養殖物 加工業者間에 協定價格이 체결되어 있다. 따라서 純實現可能價値는 客觀적으로 測定可能할 뿐만 아니라 市場價格을 基礎로 하고 있으므로 檢定可能하고 偏奇가 없는 測定值라고 할 수 있다. 그러므로 養殖業의 收益은 純實現可能價値에 의해 測定함으로써 會計情報

養殖業의 收益 認識에 관한 考察

의 有用性을 증가시킬 수 있을 것이다.

이와 같은 養殖業의 收益 認識 및 測定基準은 長期養殖物을 生産하는 企業에서 適用될 수 있을 뿐만 아니라 養殖業의 會計處理基準을 制定하는데 기여하리라고 생각된다.

끝으로 本 研究는 理論的 側面에서만 이루어졌으므로 實際 適用可能性 여부에 대한 추후의 研究가 必要할 것이며, 尙後 이와 같이 特殊한 產業에 대한 會計에 대하여 수 많은 研究가 이루어 져야 할 것이다.